



GZ. RV/3332-W/02,
weitere RV/0272-W/06,
RV/0135-W/03, RV/2155-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, Mag. Robert Steier und Oswald Heimhilcher über die Berufung des Bw, vertreten durch Prof. Dr. Thomas Keppert, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, vom 1. Juni 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 4. Mai 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1997 und 1998 und Umsatzsteuer 1997 sowie die Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 und Umsatzsteuer für das Jahr 1997 nach der am 29. März 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung

1. entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 1997 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

2. beschlossen:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 1997 wird gemäß § 273 Abs 1 BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird gemäß § 273 Abs 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Gesamtrechtsnachfolger der HSG und war vor deren Umwandlung in ein Einzelunternehmen Alleingesellschafter und Geschäftsführer der GmbH.

Beim Bw fand für den Zeitraum 1997 bis 1999 eine Buch- und Betriebsprüfung (Bp) gemäß § 147 BAO statt, wobei Feststellungen ua dahingehend getroffen wurden, dass von der Firma SG am 31. März 1994 für den Verkauf von Handelsware iHv 240.000 S (inkl 20 % USt) und für den Verkauf von Inventar iHv 240.000 S (inkl 20 % USt) und am 1. März 1994 für den Verkauf von Mietrechten iHv 600.000 S (inkl 20 % USt) an die Firma HSG in Rechnung gestellt wurden:

Rechnung für	Datum	Netto	Vorsteuer	Brutto
Handelsware	01.03.1994	200.000 S	40.000 S	240.000 S
Inventar	01.03.1994	200.000 S	40.000 S	240.000 S
Mietrechte	31.03.1994	500.000 S	100.000 S	600.000 S
Summen		900.000 S	180.000 S	1.080.000 S

Laut Bp sei die offene Verbindlichkeit an die Firma SG iHv 1.080.000 S brutto (inkl 180.000 S Vorsteuer) über das Kapitalkonto verbucht worden und eine Bezahlung sei nicht erfolgt. Dieser Betrag sei daher gewinnerhöhend aufzulösen, die in Abzug gebrachte Vorsteuer iHv 180.000 S gem § 16 UStG 1994 zu berichtigen.

Der Bw er hob Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 1997 sowie gegen die Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 und Umsatzsteuer für das Jahr 1997 und richtete diese gegen

- die Aberkennung der Vorsteuer aus jenen Lieferungen, die die Rechtsvorgängerin des Bw – die Firma HSG - von der Firma SG im Jahr 1994 bezogen habe,
- die erfolgswirksame Auflösung der Verbindlichkeiten aus der Kaufpreisschuld als ao Ertrag im Jahr 1997 und gegen
- die aus diesem Schritt resultierende Kürzung des vortragsfähigen Verlustes in den Jahren 1998 und 1999.

Der Bw führte weiters aus, dass die Schulden aus den Lieferungen noch zu Zeiten des Bestehens der HSG vom Bw in seiner damaligen Funktion als alleiniger Gesellschafter beglichen worden seien. Diese Zahlungen seien aus den Geschäftsbüchern der SG ersichtlich. Nachweisbar sei dies insbesondere aus dem Umstand, dass der Masseverwalter der SG keinerlei Schritte zwecks Einforderung eines Außenstandes beim Bw oder der HSG gesetzt habe.

Kein Zahlungsfluss sei zwischen der HSG und dem Bw erfolgt. Diese Gebarung habe ihre Ursache im Gesellschaftsrecht, nämlich dem Verbot der Rückzahlung von eigenkapitalersetzenden Gesellschafterleistungen.

Der Bw wies darauf hin, dass die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens sich aus dem Umstand begründe, dass nach Würdigung seiner Argumente keine steuerlichen Auswirkungen verblieben, die eine amtswegige Wiederaufnahme rechtfertigten.

In einem Vorhalt (16. Juli 2001) wurde der Bw ersucht, die drei in Rede stehenden Rechnungen der Firma SG an die Firma HSG vom März 1994, Kopien der dazugehörigen Zahlungsbelege und die Buchhaltung für das Jahr 1994 der Firma HSG vorzulegen.

Der Bw übermittelte den Kontoausdruck der Umbuchungen samt dem zugehörigen Journal und drei Rechnungen der Firma SG vom 1., 4. und 31. März 1994:

Rechnung für	Datum	Netto	Vorsteuer	Brutto
Handelsware	31.03.1994	200.000 S	40.000 S	240.000 S
restliche Handelsware	04.03.1994	200.000 S	40.000 S	240.000 S
Mietrechte	01.03.1994	500.000 S	100.000 S	600.000 S
Summen		900.000 S	180.000 S	1.080.000 S

Der Bw verwies auf den Umstand, dass die dazugehörigen Zahlungsbelege im Rechnungswesen der Firma SG verwahrt worden seien und bedingt durch den Konkurs dieser Gesellschaft er den Zugriff auf diese Unterlagen verloren habe und eine Aushebung ihm daher nicht mehr möglich sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung (19. Februar 2002) wurde damit begründet, dass aufgrund einer Schätzung der Betriebsprüfung erkennbar geworden sei, dass der angebliche Verkauf der Mietrechte sowie von Waren der SG an die HSG in der Buchhaltung der SG nicht erfasst worden sei. Es hätten daher vom Masseverwalter keinerlei Schritte zwecks Einforderung eines Außenstandes an die HSG gesetzt werden können. Aus verfahrensökonomischen Gründen sei – anstatt einer Erweiterung des Prüfungsauftrages auf das Jahr 1994 – die Feststellung, dass es sich bei den strittigen drei Rechnungen bloß um zum Schein ausgestellte Rechnungen handle, im ersten Jahr der Prüfung (1997) berücksichtigt worden.

Im Vorlageantrag (20. März 2002) führte der Bw aus, dass aufgrund der Konkurseröffnung am 6. Mai 1994 naturgemäß keine vollständige Erfassung sämtlicher bis dahin angefallener Geschäftsfälle im Rechnungswesen erfolgen habe können. Einer geradezu zwingend unvollständigen Finanzbuchhaltung könne kein besonderes Gewicht im Rahmen der Beweiswürdigung eingeräumt werden.

Mit Schreiben vom 20. März 2006 nahm der steuerliche Vertreter des Bw den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

- Die Firma HSG wurde per 3. Mai 1993 (Gesellschaftsvertrag) gegründet und per 16. September 1996 durch Umwandlung gemäß § 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf den Gesellschafter HS aufgelöst.
- Laut Vereinbarung vom 1. Juni 1993 (Seite 73 im Konkurs-Akt des Handelsgerichts Wien) verpachtete die Firma SG der Firma HSG beginnend mit 1. Juni 1993 zwölf Betriebsstätten auf unbestimmte Zeit um 1.200 S + MwSt pro Betriebsstätte. Die zwölf verpachteten Betriebsstätten befinden sich an folgenden Adressen:

1050 Wien	Arbeitergasse 19
1030 Wien	Rochusgasse 3
1100 Wien	Favoritenstraße 135
1110 Wien	Simmeringer Hauptstraße 46
1110 Wien	Simmeringer Hauptstraße 133
1140 Wien	Hütteldorfer Straße 257
1160 Wien	Schumeierplatz 15
2500 Baden	Theresiengasse 1
5020 Salzburg	Ignaz Harrer-Straße 40
5020 Salzburg	Innsbrucker Straße 23
1190 Wien	Döblinger Hauptstraße 63-65
1150 Wien	Mariahilfer Straße 167

- Aufgrund jener drei Rechnungen vom März 1994, die den Verkauf von Mietrechten und Handelsware von der Firma SG an die Firma HSG dokumentieren sollten, aktivierte der Bw in der Bilanz zum 31.12.1994 "Mietrechte von der SG" (Konto Nr 140) iHv 500.000 S und zweimal "Handelswaren" (Konto Nr 5300) iHv jeweils 200.000 S, passivierte "Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen" (Konto Nr 3300) iHv 1.080.000 S und brachte Vorsteuern iHv 180.000 S (ds 100.000 S + 40.000 S + 40.000 S) in Abzug. Bei diesen Rechnungen handelt es sich um Scheinrechnungen womit ein Verkauf von Mietrechten und Handelsware vorgetäuscht wurde. Dies ergibt sich aus folgenden Unterlagen:
- Über das Vermögen der Firma SG wurde am 6. Mai 1994 das Konkursverfahren eröffnet, die Gesellschaft wurde am 23. August 2000 amtswegig gelöscht.
- Laut Schreiben des Masseverwalters der sich zum damaligen Zeitpunkt in Konkurs befindlichen SG vom 4. September 1995 an das Handelsgericht Wien (Seite 185 -191 im Konkurs-Akt des Handelsgerichts Wien) brachte der Masseverwalter die Klage auf Zahlung des rückständigen Pachtzinses gegen die HSG ein, weil die Firma HSG (Pächterin) den Pachtschilling ab Konkurseröffnung über das Vermögen der Firma SG (Verpächterin) nicht mehr bezahlt hatte.
- Laut Vergleich vor dem Bezirksgericht Innere Stadt Wien vom 29. Juni 1995 (Seite 193 – 195 im Konkurs-Akt des Handelsgerichts Wien) schlossen der Masseverwalter als Vertreter der Klägerin, der Firma SG in Konkurs und die Beklagte, die Firma HSG einen

gerichtlichen Vergleich, demzufolge sich die beklagte Partei verpflichtete, der klagenden Partei 155.000 S samt 12.000 S Kostenersatz zu bezahlen. Nur für den Fall, dass die Beklagte ihrer Zahlungspflicht voll entsprochen hat, verzichtet die klagende Partei auf alle Miet- und Pachtrechte an den zwölf Geschäftslokalen. Nur für den Fall, dass die Beklagte ihrer Zahlungspflicht nicht voll entspricht, anerkennt die Beklagte, der klagenden Partei für die zwölf Bestandsobjekte Pacht ab Juli 1995 zu schulden und anerkennt, dass die Pachtverhältnisse aufrecht sind.

- Laut Schreiben des Masseverwalters der sich zum damaligen Zeitpunkt in Konkurs befindlichen SG vom 28. Dezember 1995 an das Handelsgericht Wien (Seite 215 - 217 im Konkurs-Akt des Handelsgerichts Wien) wurde der Vergleichsbetrag zur Gänze von der Firma HSG bezahlt.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Konkurs-Akt der Firma SG des Handelsgerichts Wien.

Der festgestellte Sachverhalt war in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem auch in allen jenen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens steht im Ermessen der Behörde. Diesbezüglich ist zu unterscheiden zwischen der Rechtsfrage, ob der festgestellte Sachverhalt einen Wiederaufnahmestatbestand erfüllt, und der Ermessensfrage, ob die Wiederaufnahme auch durchzuführen ist; erst wenn die Rechtsfrage dahin beantwortet ist, dass ein Wiederaufnahmsgrund vorliegt, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob sie die Wiederaufnahme verfügt (vgl Ellinger-Iro-Sutter-Urtz, BAO, § 303 E, E 152 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Dem Konkurs-Akt der Firma SG des Handelsgerichts Wien ist zu entnehmen, dass die Firma HSG zwölf Betriebsstätten von der SG beginnend mit 1. Juni 1993 auf unbestimmte Zeit gepachtet, jedoch ab Konkurseröffnung über das Vermögen der Firma SG den Pachtzins nicht mehr bezahlt hatte. Die von der Firma SG eingebrachte Klage gegen die HSG auf Zahlung des rückständigen Pachtzinses und der vor dem Bezirksgericht Innere Stadt zwischen der SG als Verpächterin (Klägerin) und der HSG als Pächterin (Beklagte) geschlossene Vergleich, demzufolge sich die HSG verpflichtete, 155.000 S samt Kostenersatz zu bezahlen, lassen erkennen, dass es zwischen der SG und der HSG nicht – wie von der Betriebsprüfung

festgestellt – zu einem Verkauf von Mietrechten, sondern zur Verpachtung von Betriebsstätten gekommen ist.

Die HSG wurde von der SG auf Zahlung des rückständigen Pachtzinses geklagt und hat diesen – in Folge eines gerichtlichen Vergleiches – auch nachweislich bezahlt. Bei den drei im März 1994 von der SG ausgestellten Rechnungen iHv 1.080.000 S (brutto) über Mietrechte, Handelsware und Inventar handelt es sich somit um Scheinrechnungen, denen keine tatsächlichen Lieferungen oder Leistungen zugrunde liegen und denen kein Zahlungsfluss folgte. Da sowohl die Verbindlichkeit iHv 1.080.000 S (brutto) als auch die Vorsteuer iHv 180.000 S somit von der Rechtsvorgängerin des Bw nicht in das Rechenwerk hätte aufgenommen werden dürfen, ist dahingehend eine Bilanzberichtigung zum 31.12.1994 vorzunehmen. Erfolgswirksame Änderungen für die Jahre 1997 und 1998 ergeben sich daraus nicht. Auch dem im Jahr 1994 aus den vorgelegten Scheinrechnungen geltend gemachten Vorsteuerbetrag wäre in diesem Jahr die Abzugsberechtigung mangels erfolgter Lieferung abzuerkennen gewesen. Der Umstand, dass im Jahr 1994 der Abzug der geltend gemachten Vorsteuerbeträge zu Unrecht erfolgte, stellt jedoch keinen Tatbestand für eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges gemäß § 16 UStG 1994 im Jahr 1997 dar. Im gegenständlichen Fall sind daher zwar neue Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, deren Kenntnis zu im Spruch anders lautenden Bescheiden für das Jahr 1994 geführt hätte, die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbemessungsgrundlagen der Jahre 1997 und 1998 werden hiernach jedoch nicht berührt.

Da die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 1997 somit mangels eines geeigneten Wiederaufnahmsgrundes nicht zulässig war, wird der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide Folge gegeben, die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide werden aufgehoben.

Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl Ritz: BAO Kommentar, Tz 8 zu § 307, S 957).

Damit ist die Berufung gegen die nicht mehr im Rechtsbestand befindlichen neuen Sachbescheide gemäß § 273 Abs 1 BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen.

2. Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Das Einkommen im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 wurde wie folgt ermittelt:

Gesamtbetrag der Einkünfte	234.382 S
- Pauschbetrag für Sonderausgaben	819 S
- Verlustabzug	3.213.017 S
Einkommen	0 S

Der festgestellte Sachverhalt war in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Nur der Spruch eines Bescheides ist rechtskraftfähig; nur er ist somit mit Berufung anfechtbar. Daher ist eine ausschließlich gegen die Begründung eines Bescheides gerichtete Berufung als unzulässig zurückzuweisen (vgl Ritz: BAO Kommentar, Tz 11 zu § 273, S 800).

Zum Berufungsbegehren des Bw hinsichtlich der aus der erfolgswirksamen Auflösung der Verbindlichkeiten aus der Kaufpreisschuld resultierenden Kürzung des vortragsfähigen Verlustes 1999 wird darauf hingewiesen, dass das gegenständliche Berufungsbegehren nicht dazu geeignet war, eine Änderung des Spruchteiles des in Rede stehenden angefochtenen Bescheides herbeizuführen. Dies deshalb, da sowohl der abzugsfähige Verlust laut Erklärung iHv 3.441.246 S (1999) als auch der Verlustabzug laut Bp iHv 3.213.017 S (1999) zu einem Einkommen von 0 S und in der Folge zu einer Einkommensteuer iHv 0 S geführt hat. Durch das Abweichen der Abgabenbehörde von den Abgabenerklärungen erfuhr der bescheidmäßig geltend gemachte Abgabenanspruch keine Änderung und das subjektive öffentliche Recht des Abgabepflichtigen, nicht zu Unrecht zu einer Abgabenleistung herangezogen zu werden, wurde nicht verletzt.

Da nur der Spruch jene normativen Wirkungen zu entfalten vermag, die geeignet sind, in Rechte des Bescheidadressaten einzugreifen (vgl VwGH v 18. November 2003, 2003/14/0083), kann nur der Spruch eines Abgabenbescheides mit einem Rechtsmittel angefochten werden, nicht aber seine Begründung.

Sollten die für das Abweichen von den Abgabenerklärungen maßgebenden Gründe in einem anderen (späteren) Verfahren letztlich dazu führen, dass Streit über Bestehen oder Ausmaß der Bemessungsgrundlage entsteht, so bietet dieses Verfahren die Möglichkeit entsprechender Rechtsverteidigung, ohne dass dem der allein in Rechtskarft erwachsene Spruch des früheren Bescheides entgegenstehen würde. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 war daher als unzulässig zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. September 2006